

劣化資産について

龍 家 勇 一 郎

目 次

- 一、はしがき
- 二、劣化資産の意義とその範圍
- 三、劣化資産をめぐる問題点
- 四、価格変動準備金の性格と劣化資産
- 五、企業会計より見たる劣化資産概念の指定
- 六、結 語

一、は し が き

最近劣化資産といふ概念及びその經理が企業會計上、特に稅務會計上の問題となつてゐる。劣化資産といふのは如何なる資産を指定するかは従来の會計學にも、會計原則論にも見られなかつたことであり、稅法にも實に最近のことである。即ち稅法が青色申告制度の恩典の一つとして価格変動準備金を認めたからのことである。稅法がこのような資産について特に問題とするのは、これらの資産の會計處理上の問題ではなくて、価格変動準備金の対象となる資産に該当するかどうかといふ点に存するのである。価格変動準備金を設定することができる資産は棚卸資産と有価証券である（註¹）。故に劣化資産を棚卸資産に属せしめるか、固定資産に属せしめるかが問題となるのである。

企業会計の側から劣化資産として指定せられる資産内容を吟味するに、棚卸資産に帰属せしめる方がよいと考えられるものもあるし、固定資産に帰属せしめる方がよいと考えられるものもあり、又どちらとも判然としないボーダーライン、ケースのものもある。企業会計には企業目的観があり、税務会計にもその税務目的観があり、それぞれ多少の相違があっても同じ会計を対象とする以上、会計一般に共通した一般的性格をもった会計一般原則がある筈である。故に劣化資産という資産概念を指定し、それが価格変動準備金の対象となる資産に該当するかどうかといふことを問題とすることではなくして、その資産の性質に應じて、最も適正と認められる方法を採用することがよいのではないかと思ふ。

註1 租税特別措置法第五条の10

二、劣化資産の意義とその範囲

劣化資産の問題を考究するに当り、一応劣化資産とは何か。又その範囲は何処までか等の問題を画定しておくことが、順序として正しいと思ふので論述されているものの中から、二、三引用してみることとする。日本租税研究協会の棚卸資産委員会著の「棚卸資産会計」(註1)をみるに劣化資産といふ用語は使っておらないが、劣化資産といふかわりに「繰返し使用できる消耗資産」として (イ)消耗工具、器具、備品、(ロ)容器、(ハ)造船業、土建業などの足場丸太、セキ板 (ニ)化学工業における水銀、白金等の触媒、(ホ)アルミニウム工業の苛性ソーダー、(ヘ)製氷会社のアンモニア、(ト)鋳物工場の砂、木型鋳型、(チ)銅、金製錬業の硫酸、(リ)医療業におけるラヂウム、(ニ)紡績業の木管、(ハ)変圧器中の油、(コ)捺染工場の紙型、捺染原画、等を挙げている。

その経理については「耐用年数が一ヶ年未満であるか、購入原価又は製造原価が相当金額未満であるか何れかであ

れば、その貯蔵中は、これは棚卸資産とすべきである。これに該当する資産で現に供用中のものは会社がこれを仕掛品などとして棚卸資産に計上する場合には、これを棚卸資産とみるべきである。然し供用中のものを固定資産とすることもある。例えば供用中の循環材料たる型砂（鑄物工場の）、研磨油（機械加工場の）、電池液（電鍍工場の）の如きものの一定量を固定資産とし、その後の補充量は材料費として処理する場合である。この場合固定資産とした額は、棚卸資産でないこととなる。」と。

以上の如き見解から総合すると劣化資産とは少くとも数回繰返し使用し得るものであって、且つ使用の都度いくばくかの消耗乃至劣化現象の生じる資産であると定義づけることができる。

他の論者（註²）はこの棚卸委員会の態度を批判し「繰返し使用できる消耗資産」といふ資産グループを設定しながらも、そのグループを「耐用年数、取得価額」といふ通常の固定資産会計における基準によって、棚卸資産カテゴリーと固定資産カテゴリーとに区分しそれぞれのカテゴリーを規律する処理方式を機械的に適用していることとなるとし、更にこのような資産区分に適應しない資産のジャングルの存在を認識することから出発する以上、かような処理方式は疑問であるとしている。そして劣化資産の範囲に消耗工具備品を入れることは、広範すぎるとし鑄物工場の砂、石油精製等における触媒等を例にとって劣化資産を次の如く定義づける。即ち「このように同種同等の物質が多数集合し、これが一体になって相当の期間にわたって、おゝむね同様な状態において生産の用に供され、且つ生産の用に供せられることによって、そのうち微量づゝ数量的な減耗が生ずる場合における当該物質の集合体を「劣化資産」と名付けることとする。」と更にその具体的範囲として次の様なものを列挙せられる。

(1) 触 媒

(イ) 接触式硫酸製造における白金、五酸化ヴァナヂウム

劣化資産について

(ロ) アンモニア合成における鉄、フェロシアン化物

(ハ) 硝酸製造における白金

(ニ) メタノールの合成における酸化銅

(ホ) 水素製造における酸化鉄

(ヘ) 硬化油製造におけるニッケル

(ト) 石油精製における白金、ハロゲン化合物、酸化モリブデン、クロームピート

(2) 冷媒

冷蔵、製氷におけるアンモニア、塩化石灰

(3) 溶剤

金属精錬における硫酸、苛性ソーダ

(4) 吸着剤

砂糖精製における骨灰、イオン交換樹脂

(5) その他

鋳物製造における砂

更に劣化資産に属するか否かあいまいな資産として次のものをあげている。

(1) 建設業、造船業における足場丸太、セキ板鋳物製造業における木型、鋳型

(2) 容器

(3) 化学、繊維製造業における白金ノズル、電気事業における絶縁油

又他の論者（註3）は「劣化資産とは生産面に払出した（生産の用に供した）後において数回の使用に耐え且つ使用に依じて品質の劣化する資産である」といふ。そしてその範囲に入るものとして次のものを列挙している。

- (1) 溶剤（例えばアルミ製造業の苛性ソーダー）
- (2) 再製剤（人絹製造業の硫酸）
- (3) 触媒（硫酸製造業の白金）
- (4) 冷媒（冷凍業のアンモニア）
- (5) 熱媒（樹脂、溶剤の場合のダウサム）
- (6) 消耗資材（土建業の足場丸太、鋳物業の砂）

以上の如く論者によりその定義及範囲は多少異なるのであるが、一般の棚卸資産は一度製造過程に入れば消滅し製品の基本的実体となるか、或は生産の補助的機能を果して消滅してしまうのであるが、この資産は同様な機能を果しつつ部分的にしか消耗しないといふ特徴をもっている。その限りでは一般の棚卸資産又は固定資産とは使用度数の一回であるか数回であるかといふ使用期間回数はいはば程度の差こそあれ、その程度はいわゆる固定資産的なものから棚卸資産的なものに到るまで種々雑多のものを含むのである。

（註1） 日本租税研究協会棚卸資産委員会著「棚卸資産会計」二三頁

（註2） 「企業会計」一九五七年十二月号小宮保稿「劣化資産について」

（註3） 「産業経理」昭和三二年一月号編集部稿「循環資産としての劣化資産について」

三、劣化資産をめぐる問題点

劣化資産を問題として取り上げた税務会計の面からどこに問題点があるか探究してみよう。

先づ第一に考えられる問題は、この劣化資産が棚卸資産に属するか、どうかの問題である。それは必然的に青色申告法人の恩典たる価格変動準備金の対象となるかどうかの問題である。価格変動準備金は租税特別措置法第五条の十の規定により、棚卸資産と有価証券とを対象として設定されているからである。所謂劣化資産なるものが棚卸資産に相当するならば、企業会計の面に於いて固定資産会計の処理をしようと棚卸資産会計の処理をしようと問題でなく価格変動準備金の対象となるからである。それ故税務会計の面から劣化資産を棚卸資産に含めるかどうかは重要な意義を有するのである。

それで第二の問題として棚卸資産を税法ではどう解釈しているか、そしてその解釈に従ふと劣化資産は棚卸資産と解し得るかどうかが次の問題となる。法人税法第九条の七には「棚卸をなすべき資産」とは「商品、原材料、製品、仕掛品その他棚卸をなすべき資産」と規定され、更らに「その他棚卸をなすべき資産」とは法人税法基本通達一七八条に於いて「副産品、仕損品、作業屑並びに建築用又は修理用資材、消耗品及びその他の貯蔵品をいふ」と規定され、列挙主義をとっている。故に税法上では、棚卸資産とは何かといふ定義は下していないのである。

列挙された棚卸資産中の前部分商品、原材料等は問題ないとして、基本通達中の「その他棚卸をなすべき資産」として、列挙された内容に種々異なる性質を有する資産が含まれ、特に今問題としている劣化資産という資産が含まれているかどうかの問題が存する。即ち建築用資材又は修理用資材及び消耗品、貯蔵品等が直ちに棚卸資産とすべきかどうかは多くの会計学者の間に論議されているからである。

第三は劣化資産の会計処理に関する問題である。税務会計では劣化資産といふグループの資産を棚卸資産、固定資産というような既存のカテゴリーにはめ込んで、それらのカテゴリーを規律している経理方法を適用したのでは、余

りにも妥当性を欠ぐとし（註）それ自体としての独自の規律による經理を主張する論者がある。然し私見を以てすれば劣化資産の会計処理については、この資産を減価償却資産即ち固定資産的なものと考へるか、或るいは棚卸資産的な資産と考へるかは、たいして差異は存しないように思ふ。即ち劣化資産の減耗部分を取り替え補給した部分については、その取り替え補給した資産の金額を損金に算入しても、よいし、又取替法とは逆に廃棄法により、減耗部分はその劣化資産の原価を基礎として計算し、一方追加補給する部分については、その金額を資産に計上するといふ方式を採用してもよい。又これを棚卸資産と考へるときには、後入先出法を採用することによって、その取り替えた部分が先きに払い出されたものとされ、その取り替えた部分が損金（費用）とされるからである。故に劣化資産の会計処理法は著しい差異を生ぜず、問題は価格変動準備金に關聯して、棚卸資産に属するか否かを検討するにあると思ふ。

（註）劣化資産について企業會計一九五七年十二月号

四、価格変動準備金の性格と劣化資産

劣化資産が問題として取り上げられる様になったのは、青色申告法人がその特典の一つとして、価格変動準備金が設定されてからであることは、すでに述べた如くであるが、今その性格を検討して、劣化資産との關聯を考究してみたい。

法人税法において昭和二十六年の租税特別措置法の改正において、企業が将来の価格変動に備えるため、棚卸資産の期末時価の九割に相当する金額が帳簿価額（原価）より低い場合、その差額を価格変動準備金勘定に繰り入れた場合、所得の計算上損金に算入するとして価格変動準備金の制度を、設け青色申告法人に限り、これを認めることとした。

然しこの制度によると棚卸資産の期末時価が下落しなければ、価格変動準備金の積み立てられる額がないこととなり、それでは価格変動準備金の本来の目的が達成できないというので各方面からの意見や要望が続出した。(註1) 企業にとってみると利益の多いときに準備し、不況なときに、これを補填したいのは、当然のことであり、この意味において当時の価格変動準備金制度は、多少の改善の余地を含んでいたのである。

そこで昭和二十九年の改正において棚卸資産の価格変動準備金は原則として棚卸資産の期末時価又は原価のいずれか低い方の九割に相当する金額と帳簿価格との差額を価格変動準備金に繰り入れることを認められるようになった。

(租法第五条の十)

この価格変動準備金の繰入額の会計的性格については、評価引当金説と利益剰余金説とに分れているが、(註2) 利益剰余説が有力である。忠佐市著『会計原則と商法、税法』に於いて「価格変動準備金制度などは、社会通念にも会計理論にも、会計原則論にも、そのいずれにも先行して、税法が租税政策上の考慮から設けられたものとしか考えられない。即ち私は税法上の価格変動準備金制度は税法の創造的機能によって実現されているものと理解したいのである」と。又他の個所では、その性格について言及し、利益剰余金説が有力とせられる。(註3) 即ち「税法としては棚卸資産の評価方法としては低価法を掲げ、且つ棚卸資産の評価損益を法人所得の構成要素とすることを明言しているので、税法の構造としては、評価勘定説は理論的根拠に乏しいようである。さうすると価格変動準備金繰入額を損金に算入するといふ税法上の規定は、現段階においては、会計原則や商法の規定に先んじて設けられた租税政策上の理由に基づく規定であり、それは税法上の創造的機能をもつものであると考えたい。」と。

筆者としての意見も昭和二十九年改正後は利益剰余金説が正当と信じている。昭和二十六年に価格変動準備金の創設された時期に於いては、価格変動に備へるためといふ理由ならば、費用引当金説が妥当するも、今日の如く価格変

動準備金の繰入額を損金に算入するといふ税法上の規定は、現段階においては、会計原則や商法の規定に先んじて設けられた租税政策上の理由に基づく規定であり、利益剰余金説が正当と思ふのである。

昭和二十七年三月（直法1―33通達3）によれば、この価格変動準備金の対象となる資産は棚卸資産と有価証券である。但し価格変動準備金の本質に鑑み、請負業者が請負契約に基づき建設中の建物、構築物等製紙会社等の保有する立木、畜産会社の有する家畜等は通常棚卸資産と称されないものは除くことになっている。

又価格変動準備金の繰入額を計算する単位となる資産は棚卸をなすべき資産については法人税法施行規則第一条の第三第一項の事業の種類ごとに区分し、又はさらに商品若くは製品、半製品もしくは、仕掛品主要材料及び補助材料その他の棚卸資産まで細分し、その単位ごとに繰入限度額を計算して、その合計額によることができるのである。

然しながらそれをさらに型品質の異なるもの等に細分することは許されない。（租法措置法5の10）従つてこれらの単位に従ふ限りは、価格の低落している資産にだけとか計算の簡単な資産だけといったものに準備金を設けることも可能である。

価格変動準備金がかかる性格及び目的を有するとすれば劣化資産が棚卸資産か否か、又価格変動準備金の対象となるか否かといふ問題も、劣化資産の範囲に属するといふ資産が価格変動準備金の目的に合致し、更らに企業会計原則に従つて正しく経理されているならば、税務会計も亦これを承認せねばならないのではないか。故に劣化資産といふ概念規定も、企業会計原則に従ふ限り、それに属する資産を個々に判断して、棚卸資産に属するか、固定資産に属するか決定して、それが価格変動準備金の設定の要ありや否やを決定すべきものであって、劣化資産という抽象概念を指定し、それが棚卸資産か否かを考ふべきでないと思ふ。

（註1） (4) 価格変動準備金制度運用に対する要望（昭和26年12月）

この昭和26年12月の第一回の要望書の趣旨は名称こそ価格変動準備金であるが、実質的には価格変動の準備金としての効果は、きわめて軽微なるものであるので本名称の趣旨に添うような措置を講ぜられることを要望したものである。内容としては、(1)棚卸資産を一括して通算することなく、各種類別即ち原材料、貯蔵品、仕掛品、及製品の各合計額と解すること、(2)は棚卸資産の価格即ち時価は法人税法取扱通達一八二にいふ時価とすることである。

(ロ) 価格変動準備金制度の改正に関する意見（昭和27年6月、日本租税研究協会）

昭和二十七年六月の第二回の要望書は価格変動準備金の本質は棚卸資産の将来の価格下落により企業の蒙る損失を緩和するために設けられるものであって、それは価格騰貴の時期に一定の基準に基き設定せられ、価格下落の時期に取消される如き性質のものでなければならぬとし、弗価値法に基く価格変動準備金制度を提唱したものである。

(ハ) 価格変動準備金改正に関する意見（昭和29年1月、日本租税研究会協会）

昭和二十九年一月の第三回の改正の意見は価格変動準備金の主旨は国際経済の波動をうけ価格の変動にある不測の損害に対処するものとして価格の上昇期に積立てその下落期に取崩し、以て収益の安定に資するが如き、準備金こそ必要とすべきものであるとし、弗価値法に代るに、価格変動準備金の繰入限度額を棚卸資産の期末帳簿価額の合計額がその資産の取得価額の合計額又は期末時価の合計額の何れか低い方の90¹⁰⁰に相当する額を超へる額とする。但し繰入先出法を採用する場合の繰入限度額は現行通りとし、それ以外の方法を採用している場合、その均衡上その取扱方法については研究の余地あるものとしたのが中心であった。

(ニ) 価格変動準備金制度の改正における繰入先出法の取扱についての意見（昭和29年3月）

昭和二十九年三月の第四回目の価格変動準備金制度の改正に関する意見は繰入先出法の取扱に関するもので、繰入先出法採用会社がその実効をあげるにいたるまで、当分他の種類の評価法を採用する会社と同様に帳簿価格と時価又は取得価額の何れか低い方の九割を上廻る額を価格変動準備金に繰入れる制度の設定を認めるより、要望したの

が中心であった。

(附) 価格変動準備金制度改正に関する意見 (昭和30年8月)

これは昭和29年5月の租税特別措置法において簿価基準の価格変動準備金制度を認めたことにより、後入先出法はむしろ他の棚卸評価方法より不利な立場におかれるに至ったからであって、後入先出法を採用する会社にも先入先出原価、総平均原価など後入先出原価以外の原価と時価とを比較して、その何れか低い方の価格変動準備金の積立を認めることを要望したものである。

(註2) 忠佐市氏著「会計原則と商法、税法」(二七頁—二八四頁)

(註3)

利益剰余金説支持者には、渡辺教授稿「財務会計と税務会計一六五頁に於いて価格変動準備金は産業政策に基づくものであつて、この場合には財務会計上費用に非ざるものが税法上の損金となるもので、一般に利益の確保であると認められると、番場教授も「税経通信」(一九五四年六月号)「価格変動準備金の吟味」に於いて準備金とみなすべきものであつて、税法的にいへば非課税の確保とする解釈をとらる、評価引当金説を支持する人は「税務棚卸資産会計」武田昌輔著に於いて(二一〇頁以下)平常時に於いても低価主義が是認されている。しかるに現在は異常な状態にある。こういう場合に低価主義を少し下廻る時価まで価格低落による損害を避けるために価格変動準備金を設けるといふことは、適当な会計の処理であるともいえる。従つてこれは低価主義による評価部分が損金となると同じように価格変動準備金も評価%たる引当金である」と。

五、企業会計より見たる劣化資産概念の措定

劣化資産が棚卸資産に属するか、固定資産に属するかを検討する場合に、棚卸資産の定義づけをして、その基準に従つて、劣化資産に属する資産を棚卸資産か固定資産に區別せんとする立場がある。(註1) この議論に依ると棚卸

資産とは、一般に棚卸される資産、乃至棚卸することが可能である資産であると考えられ易いが「棚卸」といふ概念は固定資産の中にも取扱はれるものがあり、必ずしも両者の区別の基準とはならないとし現代においては棚卸資産とは通常の營業過程において販売することを目的とする資産及びかかる販売資産を製造するために直接間接に消費される資産を意味する概念として理解されなければならない。その点において棚卸資産は生産のための設備として生産に役立つ固定資産と区別される」とし、又更に「棚卸資産はそれ自体販売される資産、または販売される製品となるために消費される資産である、それが販売される又は生産のため消費される場合において、それ自ら数量的に減少するものであることが棚卸資産の特色をなしている。このことは必然的に次の結果をもたらす。即ち一定規模の生産が継続せられる限り、販売又は消費された棚卸資産は補充されることが必要であり、企業が常時一定量の棚卸資産を保存している場合においても、その構成分子は絶えず新陳代謝する、それは半面からみれば原則として棚卸資産の回転は早く固定資産においては遅いということを意味する、棚卸資産が流動資産に属する所以である。」とし、この一般基準が、ある資産が棚卸資産か固定資産かの区別をする基礎となるのである。かゝる立場から劣化資産に属する資産を棚卸資産か固定資産かに区別されるのである。

然し定義づけそれ自身によって、すべての棚卸資産の問題点を解決し得ざることは論を俟たぬところであって、チャールス・ギード (Charles Gide) も (註1) 喝破せる如く「百卷の専門書をひもといても完全な定義づけは至難なり」とせられる如く、定義づけること自身、非常に困難であり、現に棚卸資産の定義を下した文献として有名なアメリカ会計士協会 (A・I・A) の会計研究公報 (Accounting Research Bulletins) 第29号 (註2) で述べられているものとも前者のそれとは多少違っており、これを批判した棚卸資産委員会 (註3) のものとも異なっている。

結局棚卸資産はそれぞれの企業の特性とその資産の形態機能を考慮に入れつゝ、個別的に決定さるべきものであり

且つ劣化資産の如き内容雑多なものを一括して棚卸資産か固定資産かを論すべきでないと思はれる。劣化資産が問題となるのは、棚卸資産に算入すべからざる性質のものを棚卸資産に算入するからであり、それが価格変動準備金の關聯に於いて問題となるのであるから、価格変動準備金の性質、目的を考慮に入れつゝ劣化資産の會計処理が、企業の特性に合致しつゝ妥当なものであるならば、棚卸資産にすべきものと思ふ。

次に棚卸資産か固定資産の何れに含めるべきかの判断の基準は、これをかゝる資産の本質的機能に求めるよりも、むしろかゝる資産に関する會計処理上の費用配分の手續の相違に求むべきであるとの意見がある。（租税研究会棚卸小委員会）

この考へ方（註4）は棚卸資産と固定資産とが費用化する過程にはそれぞれ違ったコースがある、即ち棚卸資産コースには原材料料費又は経費となつて費用化する。その棚卸価額なり原材料料等の消費価額の原価配分の方法は口別法か平均法かの何れかの方法があることである、固定資産コースは減価償却計算があり、廃棄法と取替法との方法がある。固定資産のコースにおける減価償却の方法などが單なる固定資本の秩序的流動化の財政的手段に過ぎないことに對して、棚卸資産のコースの原価配分の方法は一応正確性の高い計算方法であるといふことができるとし、正確な原価配分を必要とする損益計算上の重要な役割をもつ棚卸資産が、その原価配分の際にワン・イヤールールを超越して棚卸資産のコースを選択せざるを得ないのである。そして棚卸資産のコースによつて原価配分を行ふには、物品などの消費數量を把握する必要がある。更らに企業會計原則は利益追求といふ基盤に立つ企業の計算制度を恣意に走らしめないための會計の社會的水準を示すものとして、發達したもので、その背景には計算の經濟性という基本條件が控えている。それ故に企業會計には客觀的事實のみを真正面から追求しえない技術上の宿命的弱点をもっている。それで企業會計の最高目的である損益計算の成果を傷けないように配慮しつゝ、時として客觀的事實を離れて、會計的事

実といふ独自のカラをかぶらざるを得ないこともあるとし、物品の消費量の計算方法に三種あり、

第一式は

$$\text{消費量} = \text{在庫量} \text{又は} \text{検片量}$$

第二式は

$$\text{消費量} = \text{在庫量} \text{又は} \text{検片量} - \text{現場手持の未使用量}$$

第三式は

$$\text{消費量} = \text{在庫量} \text{又は} \text{検片量} - \text{現場手持の未使用量} - \text{現場使用中の未定額分の信用}$$

があり、劣化資産は第三の計算方法の導入が必要であり、それにより劣化資産に属するものの資産を棚卸資産か固定資産かに区別するのである。

然しこの論者も劣化資産などについては、一律に第三の前提条件によって計算すべきであると断定することは、妥当でなく、あくまでも損益計算の効果を傷けない程度の簡便な手続きを採用すべきで劃一的方法の強制は企業会計の本質から、かえって弊害を生じるおそれあるとせられるのである。

要するに劣化資産に属する資産を棚卸資産の定義づけにより、棚卸資産か固定資産かに区別する基準も亦原価配分の手続きにより区別する基準も、これらの資産に対して一律に適用することは、形式的過ぎると思ふし、また同一物件に対しても、企業——さらに工場などの事情によって、その取扱がマチマチになることは、止むを得ないことと思ふ。然しそれが価格変動準備金の対象となる資産が棚卸資産と有価証券であると限定されると、税法の立場として劣化資産を問題視するのは当然のことと思ふのである。故に筆者としては、劣化資産に属する資産を棚卸資産か固定資産かに区別するには、企業の実態により正しく会計原則に準拠して会計処理が行はれているならば、且つ価格変動準

備金設定の目的に合致するならば、企業毎に個々別々に棚卸資産か固定資産かに区別するより外、道がないのではなからうか。

(註1) 渡辺進稿「棚卸資産概念の画定」昭和32年12月号産業経理

(註2) A・I・Aの棚卸資産とは (1)通常の営業過程において販売するために保有する有形の動産又は (2)販売のために現に製造過程の中に存在する有形の動産、又は (3)販売用に供されるべき物品又は役務を生産するために短期間に消費されるべき有形の動産に属する諸品目の総称であるとする。

(註3) 棚卸資産委員会では、A・I・Aの棚卸資産の定義の疑問点を列挙しつゝ次の如き定義をしている。

(イ) 通常の営業過程において販売する目的を以て所有する資産。

(ロ) 販売を目的として現に生産中の資産。

(ハ) 販売を目的とする資産の生産または販売を目的とする役務の造出に際し短期間に消費する物品をいう。

(註4) 枡田精一稿「劣化資産等の帰属項目について」昭和32年12月号「産業経理」

六、結 語

劣化資産に属する資産が棚卸資産か固定資産かに区別する基準は、定義づけにより区別するのではなく、又原価配分手続により区別すべきでもなく、公正妥当な会計原則に従って、正しく会計処理された資産であって、而も価格変動準備金の目的に合致する資産を、企業毎に個々に判断して棚卸資産か固定資産かに区別すべきである。

企業会計原則は「企業会計の実務の中に慣習として発達したものの中から、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであって、必ずしも法令によって強制されないでも、凡ての企業が、その会計を処理するに当って、従

わなければならぬ基準である」からである、換言すれば企業会計原則は企業会計の規範を指示しているものだからである。

然し企業会計といふ個別経済単位を舞台とする計算方式が課税手段として利用される場合の社会経済単位の計算方式の税務会計とは、その考へ方に相容れないものがあることは否定できない。企業会計と税務会計との相違点について論者により多少その把握方に若干の相違があるが、(註12)その本質には共通面があることを強調している。これらの態度はわれわれの共感を呼ぶところである。そして企業会計自体も時代の変遷とともに進展し、その会計の社会性、合理性、公明性によって洗練されたならば、一般に公正妥当と認められた会計慣行は漸次税法に吸収されるに至るであらうことを信ずるからである。劣化資産に属する資産が棚卸資産か固定資産かの問題も企業会計の全般的進歩と発展の中に解決の曙光が見出せると思ふ。

(註1) 渡辺進稿「財務会計と税務会計」に於いて両者の相違点を四つあげている。即ち、

- (イ) 二つの会計において損益算定の方法を異にすること。
- (ロ) 二つの会計において損益発生(又は実現)の時期に関する認識の基準を異にすること。
- (ハ) 二つの会計がある項目の性格に関して判定を異にすること。
- (ニ) 租税政策の必要から両者間に差異を生ずること。

然し租税政策の面は別個に考慮することを要するとし、(1)―(3)までの差異は、その根拠を明らかにすることによつて、両者の調整の可能性ありとする。

(註2) 青木教授稿「税務会計の性格」(企業会計一九五八年五月号)

税務会計の基準乃至特色として (1)合法性 (2)適応性 (3)会計性の三つをあげられ、会計性の基準を特に強調してい

られる。即ち税の認識と測定には、会計の理論と方法とが、基礎に置かるべきであるといふのである。税法の制定や改正に際して、会計のいうところを尊重し、一般に公正妥当と認められた会計原則に立脚した税法であってほしいといふ意味の基準である。

以上

その他の

参考文献

- A.I.A.: Accounting Research Bulletins No.29.
日本研究協会棚卸資産委員会著 “棚卸資産会計”
武田昌輔著 “税務棚卸資産会計”
婆良之助著 “税務会計”
春秋社版 “税務会計”
青木倫太郎教授稿 “税務会計の性格” (企業会計一九五八年五月号)
武田昌輔稿 “劣化資産” (産業経理昭和33年6月号)
山杵忠恕稿 “棚卸資産の会計処理” (企業会計一九五一年12月号)
渡辺進稿 “棚卸資産概念の画定” (産業経理昭和32年12月号)
梶田精一稿 “劣化資産の帰属項目について” (産業経理昭和32年12月号)
忠佐市著 “企業会計原則と商法、税法”